

0-493016

На правах рукописи

0399-

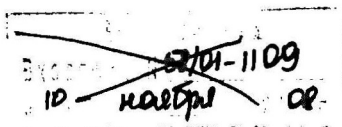
ОЗОРНИНА ЕЛЕНА АЛЕКСАНДРОВНА

**ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ТОВАРОВ В ТОРГОВЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ**

Специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва 2008



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета АНО ВПО Центросоюза
РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель:

кандидат экономических наук, доцент

Зубко Екатерина Ивановна

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор

Комиссарова Ирина Петровна

Кандидат экономических наук, доцент

Драчена Ирина Петровна

Ведущая организация:

**Волгоградский Государственный
университет**

Защита состоится «09» декабря 2008 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 513.002.03 в Российском университете кооперации по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12/30, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации».

Автореферат разослан «01» ноября 2008г.



Ученый секретарь

диссертационного совета,

кандидат экономических наук, доцент

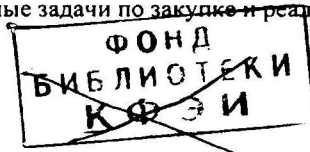
Зубарева Е.В.Зубарева

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. Торговая деятельность, как любой вид деятельности в рыночной экономике, предполагает получение прибыли. В потребительских обществах потребительской кооперации получение прибыли зависит от ассортимента товаров, при продаже которых формируется доход, уменьшаемый на себестоимость реализованных товаров. Возможность получения максимальной прибыли обеспечивается эффективностью управления товарными ресурсами. В условиях жесткой конкуренции рынка торговые организации должны умело управлять товарными ресурсами, аргументировать обоснованность управленческих решений, что возможно только на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете. Эффективность управления товарными ресурсами может быть достигнута посредством создания и успешного функционирования различных форм и методов бухгалтерского учета и внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни движения товаров.

Систематический бухгалтерский учет и внутренний контроль финансово-хозяйственной деятельности торгового предприятия потребительского общества позволяет руководству своевременно принимать решения по устранению выявленных недостатков в использовании товарных ресурсов и быть конкурентоспособным на рынке. Деятельность управленческого персонала в потребительском обществе не всегда рентабельна, так как несвоевременно контролируются принятые решения и конечный результат. В связи с этим становятся актуальными вопросы совершенствования бухгалтерского учета и внутреннего контроля товаров в организациях торговли, способствующих повышению эффективности учетно-аналитической системы, сохранности и рациональному использованию товарно-материальных ценностей.

В настоящее время торговые организации системы потребительской кооперации входят в число немногих, работающих в интересах миллионов пайщиков и сельских жителей. Для удовлетворения интересов пайщиков и сельского населения потребительские общества решают различные задачи по закупке и реализации



товаров. Чтобы выстоять в конкурентной борьбе, торговые организации должны обладать информацией, позволяющей предвидеть экономические процессы, максимально снижать коммерческий и финансовый риски. Такую информацию можно получить только из данных бухгалтерского учета и отчетности.

При разнообразии ассортимента товаров успех торговли в потребительском обществе находится в прямой зависимости от умения прогнозировать потребительский спрос и оперативно вносить изменения в торговые операции. В товарообороте потребительской кооперации наибольший удельный вес имеют организации розничной и оптовой торговли. Основным источником получения доходов является выручка от продаж товаров. Обеспечение эффективности управления товарами составляет основу системы организаций бухгалтерского учета и контроля через увеличение объемов продаж.

Торговля традиционно считается основным хранителем товарных запасов, так как она должна обеспечивать нормальный торговый процесс, поэтому необходимы оперативный учет и контроль за движением товаров, что возможно при организации эффективной системы учета и нужной системы внутреннего контроля.

Степень разработанности проблемы. Проблемам бухгалтерского финансового учета и контроля за движением товаров и анализа внутреннего контроля посвящены работы ряда отечественных авторов: Баканова М.И., Бакаева А.С., Бархатова А.П., Белобжецкого И.А., Бурцева В. В., Гетьмана В.Г., Данилевского Ю.А., Дмитриевой И.М., Егоровой С.К., Кондракова Н.П., Кутера М.И., Мельник М.В., Николаевой Г.А., Овсячук М.Ф., Овсячука В.Я., Паляя В.Ф., Патрова В.В., Подольского В.И., Писаренко А.С., Слабинской И.А., Соколова Я.В., Хоружий Л.И., Чистова Д.В., Шпица А.А., Шулемова Е.Л. и других.

Несмотря на значительный объем в российской практике научных разработок, проблема учета и контроля движения товаров в организациях потребительской кооперации раскрыта недостаточно, не в полной мере. Не все вопросы учета и контроля товаров получили должное освещение в экономической литературе, так как многие авторы анализируют чаще всего область производства, реже – сферу обращения. При этом не учитываются особенности движения товаров в

торговых организациях потребительской кооперации, в том числе обеспечивающих развитие сетевой торговли.

Реализация принципов рыночной экономики в связи с реформированием бухгалтерского учета в Российской Федерации определила необходимость новых подходов к организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля товарных операций в торговых предприятиях потребительских обществ.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования - разработка и обоснование методических подходов и направлений совершенствования учета и внутреннего контроля товаров в организациях потребительской кооперации, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность потребительских обществ и достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе изучения и обобщения российских и международных правил (стандартов) аудита, специфики работы этих организаций.

В соответствии с целью исследования в диссертационной работе поставлены и решены следующие задачи:

- выявлены особенности деятельности организаций, осуществляющих торговлю в системе потребительской кооперации, виды торговли и формы ее организации и их влияние на финансовое положение потребительских обществ;
- определены тенденции развития контроля за движением товара по центрам хозяйственной ответственности в современных экономических условиях;
- сформирована учетная политика бухгалтерского финансового учета товаров, учитывающая особенности торговли в потребительской кооперации;
- предложены новые подходы к построению бухгалтерского учета товаров в торговых организациях системы потребительской кооперации;
- изучены применяемые методы внутреннего контроля над товарами в потребительских обществах для выработки направлений совершенствования методики внутреннего контроля;
- предложено совершенствование методик внутреннего контроля над товарами, учитывающих особенности учета движения и продаж товаров;

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.8. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» раздела 1 «Бухгалтерский учет и экономический анализ», п.2.1. «Методология и технология аудита» раздела 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Российской Федерации (экономические науки).

Предметом исследования послужили системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля товаров в организациях потребительской кооперации.

Объектом исследования явилась финансово-хозяйственная деятельность потребительских обществ и организаций Волгоградской области, занимающихся торговлей.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу исследования составляют научные труды российских и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского финансового учета, внутреннего контроля, анализа оборотных средств.

Исследование базируется на законодательных и нормативных актах Правительства РФ, материалах статистического наблюдения.

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение экономических закономерностей и явлений в развитии и взаимосвязи. Исследования проводились с применением следующих методов и приемов научного познания: анализа, синтеза, дедукции и индукции, аналитических сравнений, наблюдения и др.

Научная новизна исследования заключается в разработке методических подходов взаимодействия учета и внутреннего контроля движения товаров, имеющих существенное значение для повышения качества систем учета и внутреннего контроля товаров в организациях потребительской кооперации.

В ходе исследования получены следующие наиболее значимые результаты, представляющие научную новизну:

- уточнены роль и место торговой деятельности в системе потребительской

кооперации и влияние ее на финансовое положение потребительских обществ и их союзов;

- определены тенденции развития контроля за движением товаров по центрам хозяйственной ответственности в современных экономических условиях;

- предложено формирование учетной политики бухгалтерского финансового учета товаров, в частности ее элемента – учета приобретения, выбытия товаров и их оценки, применение которой будет способствовать развитию сетевой торговли;

- разработана методика бухгалтерского учета товаров в организациях потребительской кооперации, отличающаяся от применяемой вариантностью оценки товаров, и доказана целесообразность применения сч.15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в учете товаров сетевых магазинов, что обеспечит информацией для применения дисконтов покупателей;

- разработана методика внутреннего контроля товаров, сочетающая бухгалтерский и административный контроль, позволяющая координировать взаимосвязи субъектов в сфере контроля в организациях потребительской кооперации и обеспечивать достоверной информацией центры хозяйственной ответственности для оперативного принятия эффективных экономических решений;

- определены направления совершенствования системы внутреннего контроля товаров, включающие методику контроля на этапах заключения контрактов, оприходования товаров, их передачи материально-ответственным лицам и продажи.

Теоретическая значимость научных результатов заключается в обосновании методов учета и внутреннего контроля товаров в потребительских обществах, позволяющих управлять товарами в сочетании традиционных методов, применяемых в нашей стране, с международными.

Практическая значимость состоит в том, что применение разработанных в диссертации рекомендаций по организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля товаров в организациях потребительской кооперации позволит повы-

силь оперативность принимаемых управленческих решений, усилить контрольные функции учета, будет способствовать сохранности и рациональному использованию товарно-материальных ценностей на всех стадиях их продвижения, позволит повысить стабильность финансового положения потребительского общества.

Разработанные методические рекомендации по организации методики контроля над товарами позволят контролировать работу потребительских обществ на более качественном уровне с наименьшими затратами времени и труда.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и выводы, полученные в результате исследования, докладывались на научно-практических конференциях Волгоградского филиала МУПК 2002, 2005гг., Российского университета кооперации 2006, 2007гг., межвузовских научно-практических конференциях: «Развитие региональной системы потребительской кооперации: проблемы, подходы, перспективы» (Волгоградский филиал МУПК, 2002г.), «Материалы научной сессии к 25-летию Волгоградского государственного университета» (ВолГУ, 2005г.), «Социально-экономические и духовно-нравственные основы устойчивого развития потребительской кооперации» (Казанский филиал РУК, 2006г.), «Научный потенциал молодых - кооперации XXI века» (Москва, 2006г.), «Молодежь и экономика - Новые идеи и решения» (ВГСХА, 2007г.).

Содержащиеся в диссертационной работе рекомендации приняты к практическому применению в организациях потребительской кооперации и организациях Волгоградской области: Краснослободское ПО (акт о внедрении 10.09.07г.), Дубовский Пищекомбинат (справка о внедрении от 09.09.07г.), ИП Донская В.И. (справка о внедрении от 23.11.07г.), ООО «Ника - Плюс» (справка о внедрении от 12.11.07г.).

Публикации. Основные положения и результаты проведенного исследования опубликованы в 14 работах общим объемом 12,3 п.л. (авторских 8,1 п.л.), в том числе 1 статья в изданиях, рекомендуемых ВАК Российской Федерации.

Объем и структура диссертации. Поставленные цели и задачи исследования определили структуру, логику, содержание и последовательность работы.

Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка используемой литературы – 187 источников. Текст диссертации изложен на 183 страницах, включает 31 таблицу, 7 схем, 7 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, сформулированы цели и задачи работы, раскрыта степень изучения проблемы, определены предмет и объект исследования, отражены научная новизна и практическая значимость диссертации, их апробация и внедрение.

В первой главе «Организация бухгалтерского учета и внутреннего контроля товаров в торговых организациях» рассмотрена сущность и значение торговой деятельности в потребительских обществах, виды торговли, формы ее организации, изучена организация системы бухгалтерского учета товаров, определены функции и задачи внутреннего контроля за движением товаров по центрам ответственности.

Во второй главе «Методические аспекты учета товаров в организациях потребительской кооперации» исследована действующая практика системы учета товарных операций в розничной и оптовой торговле. Предложены направления совершенствования учета товаров в организациях потребительской кооперации.

В третьей главе «Внутренний контроль за движением товаров в организациях потребительской кооперации» рассмотрены теоретические основы внутреннего контроля товаров. Предложена методика внутреннего контроля за движением товара в организациях потребительской кооперации.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Роль и место торговой деятельности в системе потребительской кооперации и влияние ее на финансовое положение потребительских обществ и их союзов

Торговля - огромная отрасль хозяйственной деятельности. В эту сферу во-

влечено большинство взрослого населения страны в качестве продавцов, либо покупателей. В процессе торговой деятельности потребительского общества ежедневно происходит множество хозяйственных процессов, связанных с оборотом товаров: приобретение, транспортировка до места продажи, приемка, забраковка, погрузка и разгрузка, хранение, продажа, доставка покупателям, уценка, списание и другие операции. В потребительской кооперации России торговая деятельность является наиболее прибыльной. Торговые организации, входящие в систему потребительской кооперации Российской Федерации, обладают огромным потенциалом. Оборот торговой деятельности в Потребительской кооперации России и Волгоградской области за 2006-2007гг. представлен в табл. 1.

Таблица 1 - Оборот торговой деятельности в Потребительской кооперации России и Волгоградской области за 2006-2007гг.

Показатели	Сумма оборота, млн. руб.		Отклонение в % к 2006г. (в сопоставимых ценах)
	2006г.	2007г.	
Торговая деятельность Центросоюза РФ всего: в т.ч.	151528,0	173378,0	109,1
Розничная торговля	101992,8	119588,0	110,4
Оптовая торговля	9994,6	8534,5	105,8
Торговая деятельность Волгоградского облпотребсоюза всего: в т.ч.	1322,0	1557,0	109,1
Розничная торговля	847,7	1017,2	111,9
Оптовая торговля	8,7	4,4	118,4

Соотношение оптового и розничного оборотов за 2007г. составляет по Центросоюзу – 6,6 %, по Волгоградскому облпотребсоюзу – 0,4 %.

В потребительской кооперации могут и должны сохраняться успешные торговые предприятия, не входящие в торговые сети, которые развиваются на региональном и местном уровнях при наличии экономической целесообразности. Оптимизация торговой деятельности за счет внедрения сетевой торговли при предоставлении особых условий несетевым кооперативным магазинам будет способствовать расширению географии их безубыточности, что позволит поддерживать и развивать менее эффективные торговые предприятия, имеющие большое социальное значение для небольших населенных пунктов, развивать развозную торговлю. Кроме того, будут развиваться новые направления - электронная торговля, заказ товаров через Интернет и другие.

В потребительской кооперации имеется своя специфика организации работы магазинов в единой сети потребительского общества, включающая закупку, переработку и продажу товаров. Организация работы магазинов потребительской кооперации постоянно совершенствуется. С 2002г. работают магазины самообслуживания. На 01.01.2006г., по данным Центросоюза, их насчитывалось 1314 единиц, причем на 01.01.2007г. их количество увеличилось на 598 единиц, в том числе по Волгоградской области на 01.01.2007г. – 2 единицы.

Торговые предприятия потребительского общества должны выполнять главную функцию как вид деятельности, ради чего они и существуют, - удовлетворять потребности населения в необходимых товарах с соблюдением правил торговли. Чтобы они выполняли свою функцию, решали торговые задачи, необходимо с учетом специфики торговой деятельности потребительской кооперации верно организовывать систему бухгалтерского учета товаров, порядок налогообложения и их отражение в отчетности. На организацию бухгалтерского учета движения товаров в торговых организациях существенное влияние оказывают вид товарного рынка, на котором совершаются товарные операции, форма выхода на товарный рынок, право собственности на товар, содержание товарной операции, договорные условия, система налогообложения, формы продажи товаров и организации расчетов с покупателями и ряд других факторов.

Тенденции развития контроля за движением товара по центрам хозяйственной ответственности в современных экономических условиях

Повышение эффективности торговой организации в системе потребительской кооперации, сохранение и приумножение ее активов возможны при отлаженном механизме управления товарами, важнейшим элементом которого является внутренний контроль. В системе внутреннего контроля выделяют объекты и субъекты контроля. Объектами внутреннего контроля торговых предприятий являются товарные ресурсы, доходы, финансовый результат. Состояние и изменение объектов контролируют субъекты - определенные должностные лица или группы лиц. Субъекты внутреннего контроля торговых предприятий выполняют различные контрольные функции. Необходимо добиваться реальной контроли-

руемости процессов, повышения качества контроля. Признаки реального контроля товарных операций применительно к организациям потребительской кооперации указаны в табл. 2.

Таблица 2 – Признаки реального контроля товарных операций

Реальный контроль	Субъекты контроля
Всех операций по учету товаров	Бухгалтерия
Административный	Председатель общества, его заместители, главные специалисты, вспомогательный персонал аппарата управления
Оперативный	Руководители структурных подразделений
Оценок и объективных измерителей товаров	Бухгалтерия, материально-ответственные лица
Обратной связи с контролируемым объектом	Руководители структурных подразделений (отчитываются перед главными специалистами, руководителем организации об устранении недостатков)
Системы внутреннего контроля движения товаров	Бухгалтерия, материально ответственные лица
Результатов анализа движения товаров, в т.ч. принятия мер по устранению недостатков.	Бухгалтерия

На основе перечисленных признаков реального контроля товарных операций нами выделены следующие цели внутреннего контроля товаров:

- 1) обеспечение достоверности данных, отражаемых в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) обеспечение сохранности товаров;
- 3) обеспечение эффективного управления товарно-материальными ценностями предприятия и его максимального развития в условиях рыночной конкуренции.

Если эти цели достигаются, то можно считать, что система внутреннего контроля за движением товаров реальна, надежна и эффективна.

Для достижения целей контроля за движением товаров необходимо решить ряд задач:

1. Для достижения первой цели контролируются полнота и точность учета данных, реальность хозяйственных операций, законность.
2. Для достижения второй цели контролируются разработка процедур контроля за движением товаров, соблюдение сроков проведения инвентаризации, заключение договоров о материальной ответственности с лицами, совершающими приобретение, оприходование и расходование товарно-материальных ценностей, защита от несанкционированных исправлений при хранении регистров бухгалтер-

ского учета, обеспечение сохранности данных бухгалтерского учета товаров, необходимых для подтверждения доходов и расходов для исчисления и уплаты налога, а также характеризующих показатели эффективности деятельности организации, ее структурных подразделений.

3. Для достижения цели контроля по обеспечению эффективного управления товарно-материальными ценностями необходимым условием является создание службы внутреннего контроля. Состав, структура и функции субъектов (служб) контроля определяются руководством и зависят от установленных для системы внутреннего контроля целей и структуры предприятия.

При осуществлении внутреннего контроля товаров основное внимание необходимо уделять местам контроля, которыми являются центры хозяйственной ответственности структурных подразделений, возглавляемым руководителями, несущими ответственность за результаты работы (схема 1).

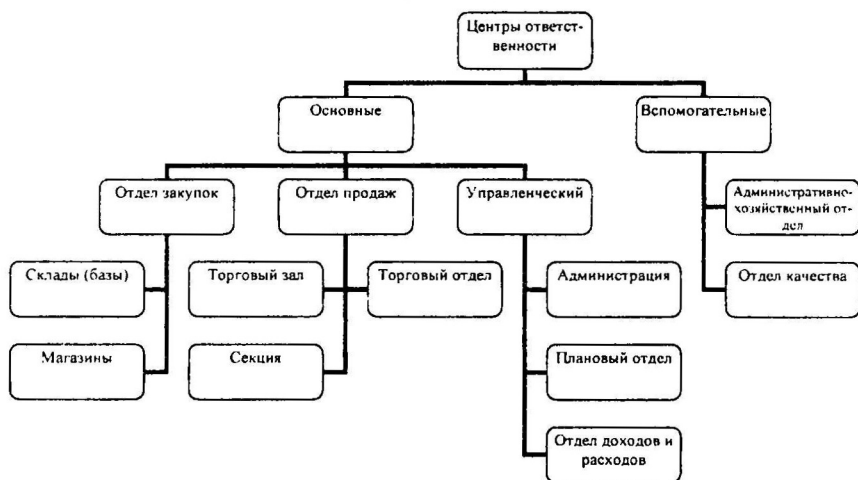


Схема 1. Центры хозяйственной ответственности структурных подразделений

Построение таких центров ответственности способствует эффективности деятельности торгового предприятия, где руководители могут принимать обоснованные и компетентные решения, связанные с управлением товарными запасами.

Формирование учетной политики бухгалтерского финансового учета товаров, в частности – учет приобретения, выбытия товаров и их оценки,

применение которой будет способствовать развитию торговли через сеть магазинов

Различия в системах финансового и налогового учета товарных операций определили необходимость выбора элементов учетной политики по бухгалтерскому и налоговому учету, прежде всего по учету движения фактической стоимости приобретения товаров и методам оценки товаров к списанию, что влияет на методы оценки запасов товаров.

В целях рационального учета товаров в торговых предприятиях необходимо отдельно разрабатывать учетную политику по целям учета. На практике для сближения бухгалтерского и налогового учета и соответствующего уменьшения объемов работы многие организации утверждают бухгалтерскую и налоговую учетную политику в одном приказе. Однако, учитывая актуальность самостоятельного значения налоговой учетной политики для обеспечения финансовой устойчивости предприятия, рекомендуем оформлять ее в виде отдельного организационно-распорядительного документа.

Для рациональной организации бухгалтерского (финансового, налогового) учета в торговых предприятиях большое значение имеет разработка учета товаров, которая включает следующие элементы: документация и документооборот, рабочий план счетов, формирование отчетности, техническое оформление учета, организация труда работников бухгалтерии. При формировании учетной политики важно максимально сблизить элементы (способы) учета товаров для различных видов отчетности. Нами обобщены элементы учетной политики и альтернативные варианты их выбора, связанные с учетом товарных операций в торговых предприятиях, и приведены фрагментарно в табл. 3.

Таблица 3 – Элементы учетной политики торговых предприятий, связанных с учетом товарных операций

№ п/п	Элемент	Вариант выбора
1	2	3
1	Способ оценки поступления товаров	1 По покупной стоимости 2. По продажным ценам (розничная торговля)
2	Порядок учета транспортных расходов	1 В составе покупной стоимости (сч. 41 «Товары») 2 В составе расходов на продажу (сч. 44 «Расходы на продажу»)
3	Способ оценки товаров при их продаже или ином выбытии	1. По себестоимости каждой единице 2. По средней себестоимости 3. По себестоимости первых по времени закупок (ФИФО)

1	2	3
4	Способ организации раздельного учета продажи товаров для налогообложения НДС	1 Системно 2 Несистемно
5	Порядок распределения выручки от продажи товаров с разными ставками НДС для целей налогообложения	1 Использование отдельных счетчиков ККМ для учета продажи товаров с разными ставками НДС 2 При использовании формулы товарного баланса 3 По расчету доли групп товаров при поступлении
6	Способ расчета валового дохода от продажи товаров	1 По общему товарообороту 2 По ассортименту остатка товаров 3 По среднему проценту 4 По ассортименту товарооборота
7	Порядок определения валового дохода от продажи товаров	1 Применяется один размер торговой наценки на закупаемую продукцию 2 Рассчитывается как разница между продажной и покупкой стоимостью всех товаров 3 По среднему проценту
8	Способ распределения расходов на продажу по видам деятельности	1 Пропорционально доле выручки каждого вида деятельности 2 Пропорционально доле валового дохода каждого вида деятельности
9	Порядок списания расходов на продажу	1 В полном объеме 2 Частично (определяется сумма расходов на остаток товаров)

Для управления товарами в торговых предприятиях важно обеспечить учет их движения и наличия максимально подробно, что предполагает применение методов оценки запасов товаров в аналитическом учете по отдельным наименованиям по учетным ценам.

Разработана методика бухгалтерского учета товаров в организациях потребительской кооперации с использованием сч.15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в учете сетевых магазинов

В настоящее время отсутствуют рекомендации по бухгалтерскому учету и контролю товаров в потребительских обществах, занятых торговлей с учетом новых требований к бухгалтерскому и налоговому учету. В связи с этим торговым предприятиям, имеющим широкий ассортимент товаров, приходится пользоваться унифицированными формами документов, утвержденными письмом Комитета РФ по торговле № 1-794/32-5. Типовые формы документов не могут полностью удовлетворять особенности движения товаров в организациях потребительской кооперации, так как они чаще всего работают по принципу «заготпункт - магазин», и в этих условиях имеется широкий ассортимент сельскохозяйственных товаров с различными характеристиками.

Аналитический учет поступившего товара необходимо вести по секторам, наименованиям, сортам, артикулам, партиям, кипам, количеству, цене и т.д. Для

сокращения числа аналитических счетов, а, следовательно и их учетных позиций на практике производят укрупнение товарных групп, т. е. ведут учет товаров различного наименования, но с одинаковой ценой в одной карточке. Однако в карточку сортового учета товара, по нашему мнению, необходимо добавить такие данные, как срок годности товара и наименование поставщика. Данная информация позволит своевременно отслеживать срок годности товара, а в случае обнаружения скрытого брака во время хранения товара выставлять претензию именно тому поставщику, который поставил товар, потому что одинаковые наименования товара даже по одной цене не всегда закупаются у одного поставщика.

Карточку удобно применять при хорошо отлаженном компьютеризированном учете, так как грамотно составленная и отлаженная программа может выполнять функцию блокирования продажи (отгрузки) партии товара с истекшим сроком реализации.

В целях облегчения аналитического учета нами рекомендовано предприятиям торговли использовать комбинированный метод, который сочетает преимущества всех методов учета (партионного, сортового, количественно-суммового) и снижает трудоемкость сортового метода.

При этом организация может составлять оборотную ведомость, где отражаются начальные остатки и оборот по каждому наименованию товаров на основании данных аналитического учета. При комбинированном методе осуществляется постоянный контроль за складским учетом.

Также нами разработаны и апробированы регистры оперативного учета движения товаров для принятия управленческих решений.

На основании фиксируемой в регистрах информации руководитель торгового предприятия будет иметь оперативную информацию за каждую неделю, месяц: о сумме проданных товаров по группам товаров, о доходах, за каждый день, неделю (если необходимо составить отчет за данный период) и месяц.

Данную информацию позволит сформировать ведомость ежедневного учета количества и суммы проданных товаров по товарным группам, представленная в табл. 4.

Таблица 4 - Ведомость ежедневного учета количества и суммы проданных товаров по товарным группам Краснослободского ПО

№ п/п	Наименование товарной группы	Продажная цена, руб	Ср % торг нац	Продажа		Сумма продаж, руб	Доход по товарным группам, руб	Примеч
				Ед изм	Кол-во			
1	Молочная	25,60	15	шт	563	14412,8	1310,25	
2	Мясо-колбасная	115,87	25	кг	124,62	14439,72	2887,94	

Показатели данной ведомости позволяют контролировать состояние товарных запасов не только в сумме, но и определять доход по товарным группам. Сформированная в данном регистре информация позволит оперативно формировать и принимать управленческие решения.

Основной целью развития торговли в потребительской кооперации согласно Концепции развития потребительской кооперации до 2015 года является формирование единой системы сетевой торговли, поэтому нами предложено вести учет товаров в сетевых магазинах на счете 41 «Товары» с применением сч.15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Данный метод удобно применять, если в сетевых магазинах использовать дисконтную систему скидок для пайщиков потребительского общества. Скидки можно предоставлять в системе розничной торговли и при оказании услуг. Организация расчетов может происходить наличными и безналичными расчетами. В случае наличного расчета стоимость товара, за минусом скидки, оплачивается пайщиком-покупателем наличными деньгами, при этом используемая в организации ККМ должна пробивать на чеках сумму скидки.

При безналичном расчете средства пайщика, необходимые для оплаты стоимости товара, включая его некоммерческие взносы в потребительское общество, передаются пайщиком представителю потребительского общества (либо кассиру) согласно выданному им счету-поручению. Впоследствии потребительское общество расплачивается с организацией за пайщиков по безналичному расчету.

При поступлении товаров по стоимости приобретения учитываются на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», на счете 41 «Товары» нами предполагается вести по учетным ценам (планово-расчетным или сред-

ним ценам по группе товаров). При этом учет прочих расходов, связанных с приобретением и доставкой товаров (транспортно-заготовительных расходов), ведется на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». На счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» учитывается движение и остатки отклонений фактической себестоимости товаров от их учетной стоимости.

При списании товаров на реализацию в себестоимость продаж включается соответствующая доля транспортно-заготовительных расходов, учтенных на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая списанию на себестоимость продаж, определяется по формуле, предложенной В. В. Патровым:

$$ТЗР_p = (ТЗР_n + ТЗР_m) / (Т_n + Т_m) \times Т_p, \quad (1)$$

где ТЗР_р - сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая списанию на себестоимость продаж;

ТЗР_н - сумма транспортно-заготовительных расходов, учтенных в сальдо по счету 16 на начало отчетного месяца;

ТЗР_м - сумма транспортно-заготовительных расходов, относящаяся к товару, приобретенному за отчетный месяц;

Т_н - стоимость остатка товара по договорным ценам на начало отчетного месяца;

Т_м - стоимость товара, приобретенного в отчетном месяце в оценке по договорным ценам;

Т_р - стоимость товара, проданного в отчетном месяце в оценке по договорным ценам.

При продаже товаров со скидками в розничной торговле продажная цена товаров учитывается за минусом скидок. Списание скидки, относящейся к проданным товарам, определяется путем распределения сальдо счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» между проданными товарами и остатком товаров на конец месяца (пропорционально их стоимости по учетным ценам). При этом не возникает проблемы выбора одного из методов оценки товара при списании в силу того, что цена, по которой товары учитываются на счете 41 «Товары», является единой для всех остатков и поступлений товаров данной группы. Однако с течением времени в связи с изменением договорных цен на товары и стоимости работ (услуг), связанных с их приобретением, фактическая себестоимость товаров может существенно отклоняться от учетных цен. Правилами учета рекомендуется,

чтобы такие отклонения не превышали десяти процентов от рыночных цен товаров (п.80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов). При более существенных отклонениях планово-расчетных и средних цен они подлежат пересмотру. Пересмотр учетных цен целесообразно производить по состоянию на 31 декабря отчетного года. При этом в учете взаимно корректируются стоимость остатка товаров по учетным ценам и величина отклонений в их стоимости, учтенная на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Поступление и списание товара после пересмотра производится по новой учетной цене.

Разработана методика внутреннего контроля товаров, сочетающая бухгалтерский и административный контроль

Внутренний контроль осуществляется внутренними службами организации (ревизионными управлениями, аудиторами, бухгалтерией). Он защищает интересы организации и коллектива от злоупотребления и обеспечивает повышение эффективности управления товарами в торговых предприятиях потребительского общества. Элементы системы внутреннего контроля движения товаров в потребительском обществе представлены на схеме 2.

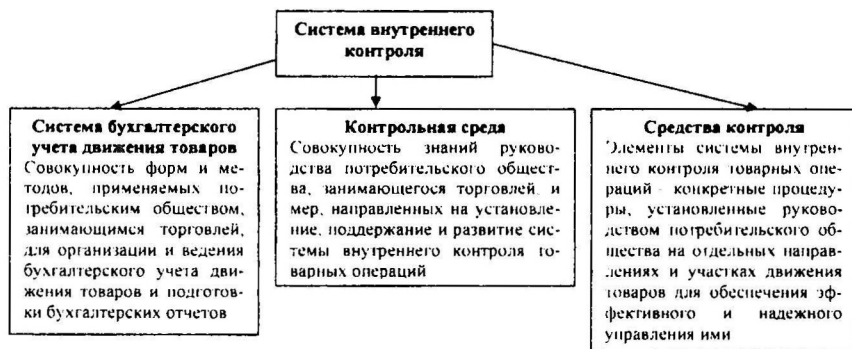


Схема 2. Элементы системы внутреннего контроля движения товаров в потребительском обществе, занимающемся торговлей

Грамотное ведение бухгалтерского учета товарных операций - само по себе важный контрольный фактор движения товарных ресурсов, повышающий надежность системы внутреннего контроля. Исследование показало, что система внут-

ренного контроля существует и в небольших торговых предприятиях потребительского общества. Например, обязательно контролируется выполнение распоряжений председателя правления, расходование денежных средств на закупку товаров и т.д. Для того чтобы процедуры внутреннего контроля были эффективными, необходимо определить, на каких уровнях и как целесообразно осуществлять контроль, какие при этом возникнут изменения в системе управления деятельности предприятия. В процессе осуществления внутреннего контроля объектами наблюдения являются и товарные ресурсы, и действия специалистов потребительских обществ, ответственных за движение товаров и их сохранность. Таким образом, за нарушения правил продажи товаров, финансовой дисциплины должны нести ответственность конкретные специалисты. Фрагмент процедуры внутреннего контроля товарных операций представлен в табл. 5.

Таблица 5 – Процедуры внутреннего контроля товарных операций в торговой деятельности потребительского общества

Процедуры контроля	Субъекты контроля
Проверка фактического наличия договора с поставщиками, договора о материальной ответственности за товарные ценности	Председатель правления, главный бухгалтер
Проверка правильности количества и качества товаров, в соответствии со стандартами и техническими условиями	бухгалтера, товароведы, специалисты службы внутреннего контроля
Проверка своевременности расчетов с поставщиками товаров	Главный бухгалтер
Проверка правильности формирования цен на товары	бухгалтера, экономисты
Проверка правильности документооборота и отражения торговых операций в регистрах бухгалтерского учета	Председатель правления, главный бухгалтер, бухгалтер
Соблюдение сроков годности товаров и выявление неходовых и залежалых товаров	Товаровед
Проверка правильности составления и сроков сдачи в бухгалтерию отчетов о движении товаров	Главный бухгалтер, бухгалтер по товарным операциям

В результате проведенного исследования нами выявлено, что организация контроля за товарными операциями не всегда является успешной, не соблюдаются условия хранения товаров, несвоевременно приходятся товары, не соблюдаются сроки реализации товара и т. д.

Комплексная методика внутреннего контроля товаров сочетает бухгалтерский и административный контроль, позволяющие скоординировать взаимосвязь субъектов в сфере контроля за товарами в торговых предприятиях и оценить уровень достоверности информации для оперативного принятия экономических решений.

Бухгалтерский контроль объединяет методы и способы, позволяющие проверить достоверность бухгалтерских документов и степень обеспечения сохранности товарных ценностей. Он позволяет избежать ошибок и других нарушений в процессе проверки фактического наличия активов.

Административный (управленческий) контроль включает набор инструкций, методов и способов, которые способствуют управлению, планированию и контролю товарных операций организации. Для постоянного контроля за движением товаров и их сохранностью нами рекомендовано торговым подразделениям райпо оформлять результаты проверок на начало каждого квартала текущего года и на конец года в соответствующей ведомости (табл. 6).

Таблица 6 - Ведомость внутреннего контроля остатков товаров в подразделениях торговых организаций

№ п/п	Наименование торговой организации	Ф И О Материально-ответственного лица	Первая проверка		Оперативная проверка			Последняя проверка		Примечание
			Дата	Сумма, руб	Дата	Сумма, руб		Дата	Сумма, руб	
						По данным учета	По данным проверки			
1	ООО «Лакомка»	Иванова Н П	05.02.06г	23567.43	25.04.06г	34568.76	34568.76	25.10.06г	18679.54	
2	ООО «Парус»	Мельникова Т И	12.01.06г	45678.99	20.05.06г	32894.65	32894.65	15.12.06г	21567.76	

Постоянное ведение данной ведомости позволит контролировать и формировать информацию о сохранности остатков в разрезе структурных подразделений и материально ответственных лиц, что будет способствовать рачительности должностных лиц и их ответственности за сохранность кооперативной собственности.

Направления совершенствования системы внутреннего контроля товаров в организациях потребительской кооперации

Существующая в настоящее время организация контроля в потребительских обществах свидетельствует об отсутствии информации для оперативного контроля о своевременности оприходования товара, оплате счетов поставщика и достоверности кредиторской задолженности, поэтому необходимо оценить, организо-

ваны ли надлежащим образом система бухгалтерского учета товарных операций, состояние контрольной среды и выполнение процедур контроля. В связи с этим автором предложены опросник - анкета, характеризующая состояние, надежность и эффективность контроля товаров (табл.7).

В дополнение к опроснику-анкете - необходимо осуществлять контроль за товарами в следующих направлениях:

- проверка правильности формирования фактической себестоимости товаров;
- проверка правильности составления и наличия первичных документов и наличия разрешительных подписей руководителей организации;
- участие во внезапных инвентаризациях товаров;
- размещение товаров по секциям складов, а внутри них – по отдельным группам и т.д.

Система контроля должна быть экономически оправданной, т.е. затраты на ее функционирование должны быть меньше потерь предприятия из-за ее отсутствия. При формировании эффективной системы внутреннего контроля товаров администрация должна обеспечить: надежность информации, необходимой для успешной организации движения товаров; сохранность товаров – предотвращение фактов хищения, порчи, уничтожения или разглашения информации, в том числе содержащейся в учетных регистрах, компьютерных базах данных и др.; эффективность использования товарных запасов (товаров) – исключение посредством контрольных процедур дублирования, непроизводительных затрат, нерационального использования товарных ресурсов, оптимизация налоговых платежей, укрепление расчетной дисциплины и т.д.; соответствие предписанным учетным принципам – обязательное исполнение сотрудниками установленных в организации инструкций и правил, а также требований нормативных актов; обеспечение надежной системы бухгалтерского учета товарных операций.

Внедрение в практику торговой деятельности потребительских обществ предложений и рекомендаций по организации учета и методики внутреннего контроля товаров, предлагаемых в диссертационной работе, будет способствовать их дальнейшему эффективному развитию в конкурентной среде.

Таблица 7 – Опросник - анкета - для проверки оценки внутреннего контроля товарных операций в торговых предприятиях Краснослободского ПО

№ п/п	Содержание вопроса	Ответы			Количес- венные параметры	Значение тестов для внут- реннего контроля
		Нет ответа	Да	Нет		
1	Проверка списочного состава матери- ально ответственных работников (ко- гда и сколько раз)		X		2 раза в год	
2	Проверка сохранности документов, их надлежащий вид		X		1 раз в год	
3	Наличие склада с оборудованными местами хранения товарных ценностей		X			
4	Наличие договоров с поставщиками и проверка их срока действия		X			
5	Получение товарно-материальных ценностей от поставщика производится только на основании доверенности		X			
6	Получение счет-фактур от поставщи- ков более чем через 5 дней		X			Увеличивается риск необ- наружения ошибки
7	Отражены финансово-хозяйственные операции в учете на основании пер- вичных документов		X			
8	Осуществлен бухгалтером пересчет сумм, указанных в счетах-фактурах и накладных			X	За март товарная накладная	Увеличивается риск необ- наружения ошибки
9	Разработаны типовые корреспонден- ции счетов для наиболее характерных операций по движению товаров		X			Уменьшаются риски средств контроля и необ- наружения ошибок
10	Соответствуют остатки по счетам син- тетического учета остаткам по счетам в Главной книге		X			
11	Контролируется корреспонденция сче- тов главным бухгалтером		X			Уменьшаются риски не- обнаружения ошибок
12	Имеются случаи получения товаров в более поздние сроки, чем указано в до- говоре		X			
13	Применяются штрафные санкции к по- ставщикам за несоблюдение договора			X		
14	Соответствуют данные аналитического учета данным синтетического учета		X			
15	Используются организацией правовые системы «Гарант», «Консультант - Плюс»		X			
16	Дублируются данные электронного учета на случай уничтожения			X		Увеличивается риск поте- ри данных

Основные положения диссертационной работы опубликованы:

- в изданиях, рекомендованных ВАК РФ:

1. Озорнина Е.А. Особенности управления товарными запасами в организациях торговли // Российское предпринимательство: Изд-во «Креативная экономика» - № 9 (1) - 2007. - 0,3 п.л.

- в других журналах и изданиях:

2. Озорнина Е.А. Управление товарными запасами на предприятиях розничной торговли // Сборник научных статей профессорско-преподавательского состава ВФ МУПК по итогам научно-практической конференции «Развитие региональной системы потребительской кооперации: проблемы, подходы, перспективы». - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2002. – 0,6 п. л.

3. Озорнина Е.А. Учет продажи товаров в торговых организациях // Сборник статей научно-практической конференции «Экономика потребительской кооперации: Совершенствование хозяйственного механизма потребительской кооперации и его отражение в экономическом образовании». – Арзамас: Арзамасский филиал РУК, 2006. – 0,3 п. л.

4. Озорнина Е.А. Виды товародвижения и их взаимосвязь с учетом // Материалы научно-практической конференции МУПК «Социально-экономические и духовно-нравственные основы устойчивого развития потребительской кооперации». – Казань: «Издательско-полиграфический центр «Экспресс-плюс», 2006. – 0,3 п. л.

5. Озорнина Е.А. Принципы и задачи бухгалтерского учета товаров в торговых организациях (предприятиях) // Сборник материалов международной научной конференции молодых ученых – преподавателей и аспирантов «Научный потенциал молодых – кооперации XXI века». – М.: «Наука и кооперативное образование», 2006. – 0,2 п.л.

6. Зубко Е.И., Озорнина Е.А. Методологический аспект в контроле за движением товаров // Социально-экономические и правовые проблемы развития территориально-производственных систем: ежегодник. Вып. 5. - Волжский: МОУ «Волжский институт экономики, педагогики и права», 2006. – 0,3 п.л. (авторских 0,2 п.л.)

Озорнина Елена Александровна

**Организация учета и внутреннего контроля товаров в торговых
организациях потребительской кооперации**

Специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Подписано в печать 31.10.2008 г.

Объем 1,5 п.л. Тираж 100 экз.

АНО ВПО ЦС РФ

«Российский университет кооперации»

141014, Московская область, г. Мытищи

ул. В. Волошиной, 12/30

